



新冠疫情特别系列

本特别系列说明是国际货币基金组织（IMF）专家为帮助成员应对新冠疫情的经济影响而撰写的。这些说明的内容仅代表相关作者的观点，不一定代表 IMF、其执行董事会或管理层的观点。

2021 年 7 月 20 日

危机后税务当局如何创造税收收入

作者：Susan Betts、Patrick De Mets、Rene Louis Ossa 和 Enrique Rojas

本说明将为税务当局提供指引：如何在危机缓和后尽快重启税收征缴工作，以满足政府的支出需求。各国应使用多维度的方法，利用本说明所阐述的原则，制订适合本国当局的行动计划。本说明包含了一份参考性的行动计划，当局可用其确定重点行动，以推进税收征缴工作。本特别目的指引是针对各国疫情后的早期复苏而制定的；其并不是一份从更长期收入可持续性出发的关于国内收入调动的总体计划。

在确定税收征缴的方式时，应仔细考虑纳税人的情况。尽管纳税是一项法定义务，税务当局有必要考虑新冠疫情对企业 and 个人的影响，以显示其了解纳税人的遵从状况，并为此对征缴工作做出调整。

如对本说明有任何问题或意见，请发送邮件至 cdsupport-revenue@imf.org。

一、对新冠疫情期间的税收进行追缴：定制式的做法所需遵循的原则

许多国家的税务当局¹正在或即将面临巨大压力，需要迅速恢复正常的税收征缴模式，以提供必要的资源来支持新冠疫情应对措施，并帮助刺激经济。尽管创造税收是一项紧迫需求，税务当局也需要关注新冠疫情对一些企业和个人造成的持续经济影响，认识到建立公平、平等的税收体系的必要性。当局和纳税人比以往任何时候都更需要合作，尽可能让更多可以持续经营的企业维持运转，以此支持经济稳健运行，同时促使所有人遵从国家的税法。

一个重点是应仔细考虑：在危机缓和之后以及在后危机时期，当局应如何处理纳税人的相关问题。使用高压手段可能带来严重的声誉风险，并对纳税人的长期遵从产生不利影响。另一方面，税收义务是需要向政府缴纳的税款，必须尽早予以报告和缴纳。鉴于疫情带来了诸多挑战，不论纳税人是有意还是无意，其遵从程度都可能有所下降。对这些现实情况予以权衡考虑，需要采取周全、公平和有针对性的方法，且必须考虑到新冠疫情对一国经济和单个纳税人的影响。此外，各国应盘点采取的临时措施及其状况，以防止在危机缓和后，这些措施不当限制了一国尽快重启税收征缴工作的能力。根据上述评估，各国应制定计划，待条件允许时逐步取消临时措施。

¹新冠疫情特别系列说明《海关征管的重点措施》一文阐述了海关税收征管工作的相关问题，<https://www.imf.org/en/Publications/SPROLLS/covid-19-special-notes#fiscal>。

当局要分阶段开展初期工作，须采用多维度的方法。现有的遵从风险管理（CRM）程序应继续分析所有可用的数据，以识别出纳税人登记、税务申报、正确报告和缴纳税款等义务方面正在出现的风险和主要的风险。本说明阐述了在当局缺乏完善 CRM 程序的情况下，每项义务下可立即实施哪些措施；以及在当局具有 CRM 程序的情况下，还可采取哪些措施作为补充。

根据《税收征管：重振征管活动以保障税收征缴和纳税遵从》²一文提供的建议，本说明从多个视角评估了潜在的税收征缴工作。而后，我们将这些观点结合起来，形成了一个参考性的行动计划。例如，重要的一点是，应将征缴工作聚焦于通常占政府税收比重很大的大型纳税人身上；同时，关注未受危机影响的纳税人的遵从情况也很重要。新企业可能在危机中诞生，确保其遵从税法将是另一个税收来源，从而扩大国家的税基。一些个人在疫情期间因资本增值而获利，可能会产生应纳税款，应当密切监测。按月或按季度缴纳的税款预计可以较快产生税收资金流，为政府运转提供资金。另一个重要的税收来源是追缴欠税。下文的专栏 1 概述了危机缓和后制定税收恢复计划须考虑的六条原则。在制定行动计划时（类似于专栏 2 所述的计划），应全面考虑这些原则。

需要注意的是，本说明讨论的方法是快速创造收入的短期计划。随着企业恢复正常经营，一旦当局重新获得税收资金流，这些短期措施中的最佳做法，应被纳入当局管理纳税人遵从的标准做法种。在这方面，当局将需要评估其特定的遵从风险，以制定国内收入调动的总体计划，从而实现长期收入的可持续。

专栏 1.在经济复苏阶段恢复和保障税收收入的六条原则

税收征缴

1. 重点关注受新冠疫情影响不太严重的**行业**，以及因疫情而出现或壮大的**新企业**
 - ✓ 根据企业受新冠疫情影响的严重程度，对处理方法进行分组，根据企业情况为其履行纳税义务提供一定的灵活性，这既体现了当局的公平性，同时也是认识到受影响较小的企业在危机期间继续履行纳税义务。
 - ✓ 首先关注这些行业中的大型纳税人，而后是中型纳税人，因为小型纳税人可能对政府税收不具有实质性贡献。
 - ✓ 由于新冠疫情暴发，部分行业的经济活动有所增加。例子包括外送服务和线上销售。确保这些企业从创立起即开展了税务登记，并履行了申报、报告和缴税等义务，是一项关键的重点工作，能增加国家的税基。
2. 确定**主要税收来源**，并与纳税人合作确保其持续履行纳税义务，例如：
 - ✓ 基于行业或纳税人规模（即大型纳税人和高净值个人）。
 - ✓ 贯穿整个遵从流程（登记、申报、正确报告、缴税遵从）。
 - ✓ 财富税的新兴领域，如资本税、遗产税、房产税。
3. 重点关注需要频繁缴纳税款的**税收**，例如：
 - ✓ 增值税/货劳税
 - ✓ PAYE（代扣代缴）
4. 为**纳税人遵从提供便利**
 - ✓ 如果还未实施，则所有主要税种应转向电子缴税和申报。
 - ✓ 在截止日期之前发送缴税和申报提醒。
 - ✓ 提供更多服务，以促进自愿遵从（电话咨询中心，提供遵从指引）。

²参见[新冠疫情特别系列\(imf.org\)](https://www.imf.org)，2020年4月29日。

- ✓ 将登记、按时申报和缴税遵从状况恢复至危机前水平，对于创造收入十分重要。以服务为导向的、促使纳税人报税的主动做法可以取得早期结果：
 - i. 如果纳税人延迟申报和缴税，则需要迅速更新纳税义务，确保其未来遵从申报和缴税义务，同时提供数据以描绘其风险特征，或用于确定其是否有资格获得政府支持。
 - ii. 如果政府推迟了申报截止日期，则应暂停申报遵从措施；应更新 IT 系统以反映新的申报截止日，并在该日期前向纳税人发送消息，提醒其按时申报和缴税。

5. 采用量身定制的方法来管理欠税

- ✓ 对欠税账户进行风险评估，识别出大额欠税人、受新冠疫情影响较小的行业以及大额新增欠税（其比旧的欠税更易追缴）。
 - i. 利用可用的征缴权力和现场处理法，重点处理这些欠税账户。
- ✓ 对于无力全额缴纳的受影响行业和其他纳税人，使用促进其定期缴税的计划，仅在其偏离双方商定的计划时由工作人员跟进。分期缴税计划的一个前提应该是：所有申报都反映了最新的纳税义务。
- ✓ 考虑针对小额欠税引入自助选项，纳税人可通过当局的 IT 系统在线设定分期缴税计划，无须当局工作人员进行人工干预。这将为纳税人提供灵活性，并为当局提供一种无须干预追缴小额欠税的手段。

保护税基

6. 确保纳税人根据相关的资格标准来享受减税措施

- ✓ 在政府发放社会福利或采取危机救济/刺激措施以减轻新冠疫情影响的国家，应建立遵从评估机制，确保只有符合条件的群体才能领取福利金或享受救济措施。政府需要获得临时性的资源，以便有足够人手来开展遵从活动，直到处理完高风险的福利申请。
- ✓ 当不符合条件的群体申请福利时，当局需要迅速处理这些欺诈性申请，追回已付资金，以维护税收体系的诚信，确保政府税收免受不利影响。

二、重建税收资金流的行动计划

考虑到这些原则，相对于依赖纳税人自动遵从，采取措施积极管理纳税人遵从（特别是报告和缴税义务）有助于更快地恢复税收收入。为此，税务当局需要制定并有效执行设计完善和资源充足的遵从计划。IMF 关于重振税收征管工作的说明³曾建议制定上述计划，并就具体方法提供了建议——专栏 1 阐述了引用的 IMF 说明中关于危机后税收征缴行动计划（RCAP）的制定步骤。

在该说明提供建议的基础上，下文专栏 2 提供了按职能划分的参考性 RCAP，包括在危机缓和后可尽快采取的可行行动的建议。每个国家都必须根据国情，评估何时适宜启动提议的 RCAP 中的措施。企业何时复工复产是一个关键指标，同时需要考虑该国与封锁持续时间及当局远程办公能力相关的具体国情。本说明第三部分概述了实施 RCAP 的进一步建议。

专栏 2：参考性的税收征缴行动计划（RCAP）

准备工作	为协调规划税收征缴工作，当局需要采取若干关键行动。密切监测哪些活动最为成功，借此，当局将可以迅速调整计划，以最大限度地征收税款。
------	--

³参见 IMF 新冠疫情特别系列说明《[税收征管：重振征管工作以保障税收征缴和纳税遵从](#)》，2020 年 4 月。

	<ul style="list-style-type: none"> • 建立追缴协调工作组（RCT）⁴，监督 RCAP 的实施。 • 建立受新冠疫情不利影响较小的行业和个体名单，其中需要注意，国内不同地区受到的影响可能存在差异。 • 建立受新冠疫情影响较为严重的行业和个体名单。 • 建立有关企业在疫情中受益的行业和个体名单。 • 为每项职能确定并配备专员团队：登记、申报遵从、审计和缴税遵从。 • 为新员工提供培训，因为其可能被临时分配到新的职能部门。 • 评估当前环境，以识别自疫情暴发以来可能出现的新遵从风险，并在实施行动计划时考虑这些风险领域。遵从态度可能因疫情而受到影响，在制定行动计划时应考虑到这一点。
<p>纳税人服务</p>	<p>大多数纳税人希望遵从规定，税务当局可通过提供教育、支持和援助，对自愿遵从和征税工作施加积极影响。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 若纳税人在履行纳税义务时遇到困难，应鼓励其与当局取得联系。 • 就如何遵从提供建议，以改善自愿遵从。 • 确保电话咨询中心的人员配备能够满足需求。 • 借助现有和新的沟通渠道，为纳税人提供更多关于截止日期提醒。
<p>登记和申报遵从</p>	<p>确保应纳入税收体系的所有纳税人按要求进行登记和申报，这是遵从管理和最大限度依法征税的关键的第一步。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 在实施行动计划时，根据预期工作量调整人员数量。 • 考虑电子化的解决方案，使登记程序更易于促进遵从。 • 对于主要税种，考虑强制性的电子申报和电子缴税。 <p>所有税种</p> <ul style="list-style-type: none"> • 若申报截止日期推迟，则在新的截止日期确定后发送提醒。根据现有政策进行必要的跟进。 • 识别可能需要登记的新企业，确保其按时申报。 <p>增值税/货劳税</p> <ul style="list-style-type: none"> • 对增值税纳税人进行评估，建立未申报纳税人名单。 • 按规模（营业额）对未完成申报的纳税人进行分类：大型/中型/小型。 • 联系大型纳税人，要求在指定日期内处理未完成申报并缴纳税款。 • 根据纳税人的情况为其定制计划，以更新遵从义务。 • 根据确定的截止日期进行监测和跟进。 • 在资源允许的情况下，对中型纳税人采取相同步骤。 • 对于小型纳税人，发送消息提醒其处理未完成申报。

⁴ 同上。

	<p>代扣代缴 (PAYE)</p> <ul style="list-style-type: none"> 对适用 PAYE 的缴款进行评估，以识别未完成的缴款。 按平均金额对缴款进行划分：大额/中额/小额。 联系大额纳税人，要求其根据最新情况申报。 定制计划，以更新遵从义务。 根据确定的截止日期进行监测和跟进。 在资源允许的情况下，联系中额纳税人，要求其根据最新情况申报。 对于小额纳税人，发送消息提醒其处理未完成的申报。
<p>审计（正确报告）</p>	<p>针对最高风险的纳税人开展审计，以强制纳税人遵从国家税法，并应使用以风险为基础的做法来识别和应对不遵从现象。</p> <p>大型纳税人（所有税种）</p> <ul style="list-style-type: none"> 重点关注大型纳税人，以及受新冠疫情影响较小的行业： <ul style="list-style-type: none"> 识别报告收入/纳税金额大幅减少的纳税人。 对增值税抵免金额较大的申报表进行评估。 对所识别的申报表进行风险评估，检查所有可用数据，以确定是否存在重大不遵从风险。 根据评估结果，确定风险最高的申报表进行审计。 向工作人员分配审计工作并立即启动。 <p>增值税</p> <ul style="list-style-type: none"> 评估增值税申报表，以识别金额较大的退税申请，或者高得反常的抵免申请。在可能的情况下，使用增值税趋势的行业风险分析来识别其他不遵从领域。 确定管理风险的方法： <ul style="list-style-type: none"> 案头评估。 现场审计。 根据确定的方法开展审计活动。 评估审计结果，以识别不遵从行为的规律，并评估纳税人群体中可能存在类似不遵从行为的其他纳税人。 <p>所得税</p> <ul style="list-style-type: none"> 识别在疫情中获益的企业或高净值个人，并对其遵从情况进行风险评估。 确定风险管理方法： <ul style="list-style-type: none"> 案头评估。

	<ul style="list-style-type: none"> ○ 现场审计。 ● 根据确定的方法开展审计活动。 ● 评估审计结果，以识别不遵从行为的规律，并评估纳税人群体中可能存在类似不遵从行为的其他纳税人。 <p>PAYE (代扣代缴)</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 对适用 PAYE 的缴款进行评估，与新冠疫情前的缴款金额进行比较，并与受新冠疫情影响较小的行业进行比较，以识别可能的不遵从情形（正常情况与实际情况下预期缴款的变动）。 ● 选定变动最大的纳税人采取跟进措施。 ● 选择评估方法：案头评估或基于风险水平的全面审计。 <p>为减轻新冠疫情影响所支付的福利或提供的危机救济/刺激措施</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 对领取福利者样本的申报进行评估，并比对税务当局的记录进行核实，以确定纳税人是否有资格享受福利。 ● 评估选取样本的不遵从程度，并决定若不遵从比率较高是否对更多申报进行评估。 ● 对于不符合条件的申报，确定追缴方法并启动相关流程。 ● 对于其他税收措施，建立识别严重不遵从行为的制度，采用以风险为基础的做法。（例如，允许本年亏损结转至此前税收年度。如果夸大了亏损额度，则本不符合条件的纳税人可能会享受到退税。基于申报亏损的大小进行风险评估，将决定采用何种方法。） ● 对潜在的高风险申报开展案头/全面评估，以评估其是否符合条件。如有需要，采取行动以纠正申报。
<p>欠税管理 (纳税遵从)</p>	<p>追缴现有欠税将有助于征税工作早日取得成果，但必须注意根据纳税人的情况和疫情的影响，采取深思熟虑和有针对性的方法。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 在执行行动计划时，根据工作量调整工作人员的数量。 ● 考虑是否需要新政策来批准缴纳计划。若有必要，提供审批计划的行政权力。 ● 在决定采取哪些行动时，考虑可能干预措施的成本与追回的税款孰多。例如，对于小额欠税，发送自动催缴通知比花费大量工时催缴更为可取。 ● 考虑采用自动化程序，允许纳税人在特定条件下提交缴税计划。例如，计划期限不超过 9-12 个月，持续申报最新的纳税义务等。若提议的计划符合既有标准，IT 系统将自动批准计划，仅在纳税人未遵守缴税条款时才需要跟进处理。 <p>在新冠疫情中受到不利影响的纳税人</p>

- 根据欠款类别确定追缴方法：大额/中额/小额：
 - 对于大额欠税纳税人，考虑采用面对面的方法。
 - 对于中额欠税纳税人，可打电话催缴。
 - 对于小额欠税纳税人，可发函或发送电子提醒。
- 记录有关分期缴税计划的政策。尽管目标是全额追缴欠款，但如果纳税人能证明无力全额补缴，追回部分欠税好于未追回任何欠税：
 - 若有需要，可协商制定缴税计划。
 - 监测协议条款，并在缴税中止时联系纳税人。
 - 对于大额欠税账户，开展“缴税能力”和“可持续经营能力”评估。
 - 首先关注大额欠税，而后是中额欠税，与承担该工作可用的人手数量相对应。

其他欠税账户

- 实施征缴计划：
 - i. 提供欠税人分组（欠税金额、年龄）。
 - ii. 根据不同欠税群体的特征，制定有针对性的追缴程序。中小额欠税人应根据欠税金额划分为不同层级，每个层级设置最低水平的追缴行动（根据欠税金额增强干预力度）。应重点处理新增大额欠税。
 - iii. 采取新的欠税追缴措施（例如，第三方责任条款、影响欠税人行为的策略、自动车牌识别等）。
 - iv. 定制分期缴税计划：
 - 仅对中、大额欠税账户开展“缴税能力”评估；
 - 评估为大、中型企业批准缴税计划是否恰当，企业的持续经营能力、满足缴税计划条款的能力以及持续遵从未来纳税义务的能力，都是关键的考虑因素。
 - v. 采用简单程序，将无法追回的欠税转为不活跃状态。
- 监测征缴活动和缴税计划，确保遵从相关条款。
- 根据相关结果和目前的欠税金额调整征税计划。

三、 实施层面的考量

当局在定制 RCAP 时，重要的是考虑与启动 RCAP 相关的很多实际问题，包括资源需要、治理和计划的沟通。

工作量和资源

- ✓ 考虑到新冠疫情对纳税人财务状况的影响，欠税案例的数量和金额可能大幅增加。由于当局在疫情期间关闭或削减业务，也可能存在工作积压的情况，包括登记、纳税申报和缴税处理。可能需要临时补充资源来承担这些工作。可从重要性较低的工作中重新调配人手，直到积压的工作处理完毕。在开展这些工作时，当局应根据本说明讨论的原则确定各项工作的重要性，以确保工作人员从事最重要的工作。
- ✓ 计算实施 RCAP 所需的资源，需要先确定当前每项职能需要的补充人员。对 RCAP 中提及行动带来的工作增量进行估计，将有助于高级管理人员计算每项职能须额外配备的人手数量。为此，可估计每项职能带来的工作增量，而后使用该百分比乘以现有资源，从而确定所需的额外资源。由于各国税务当局采用不同方法在总

工作量之间分配资源，该计算将是一种估计；随着当局实施 RCAP 并更好地理解实际工作量，可以对资源水平进行调整。

- ✓ 各国当局都应评估考虑的一切行动的成本/效益。这意味着评估当局采取一项行动的成本（工时、其他行政成本及纳税人的遵从成本），并与该行动可能征缴的收入进行比较。更多精力应重点投入到征收更多税款之中。一对多的方法，如电子提醒，是管理小额税收的更好选择。

治理

- ✓ RCT 成员应包含各职能部门负责人，包括纳税人服务、登记、申报、审计和支付遵从等部门。随着当局制定并开始实施 RCAP，初期应定期举行会议。而后可每月举行会议，以评估实现征税目标的进展，并按需调整行动计划。
- ✓ 每个职能部门负责人应根据本说明阐述的原则，负责制定职责领域的行动计划，而整体计划应由 RCT 批准。
- ✓ 跟踪各职能部门的征税情况将十分重要，这样才能评估工作计划成功与否。职能部门在初期应每周报告征税结果，以便据此调整行动计划。随着当局处理积压工作且税收资金流开始增加，报告频率可进行调整。

沟通

- ✓ 应针对征缴计划开展对内和对外的沟通。工作人员需要了解，当局计划如何在危机后创造收入，以及可能如何要求其临时换岗以支持这一举措。对外告知纳税人，当局将如何采取措施使纳税遵从恢复至危机前水平，这将展现当局的透明度，并为自愿遵从提供支持。
- ✓ 当局应鼓励税务当局与无力缴税的纳税人进行合作，并为其提供支持，作为防范进一步不遵从的手段。部分纳税人在无力缴税时会倾向于不申报，这导致了一种难以打破的僵局。

四、展望未来

实施这一行动计划，应能立即对税收收入产生积极影响。重要的是应记住，受新冠疫情影响，许多企业可能已亏损一段时间，这自然会导致政府的征税收入减少。

在考虑恢复常态化运转时，各国面临着永久性提升税收征管工作效率的机遇。例如，疫情加快了电子解决方案的实施，最大程度上减少了面对面接触，这降低了纳税人的遵从成本，为自愿遵从提供了便利。从长远来看，电子解决方案对当局而言通常成本更低，也受到许多纳税人的青睐。如果这些解决方案以及疫情期间确定的任何其他新程序行之有效，税务当局应将其纳入未来的工作方法中，因为这是提高效率的重要措施，将为政府创造更多税收收入。

随着危机缓和、税收企稳，应该对疫情期间和危机后创造收入阶段采取的行动进行评估，并决定哪些新程序和系统能力应纳入常规工作。作为评估的一部分，当局还应制定或更新其业务连续性计划⁵，以确保未来业务运转中断时，可遵循事先制定的计划。

在评估疫情期间哪些措施成效较好时，同时考虑如何调整运转方式，当局需要抓住机会利用数据（包括第三方数据），并参照遵从风险管理原则，系统性地当局的注意力转向风险导向法。将资源投入到遵从风险最高的领域，将会改善征税结果，并能通过完善的原则和程序，更容易地应对新出现的风险和问题（包括未来的危机）。

⁵参见 IMF 技术说明《税收征管：为疫情设计业务连续性计划》，<https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2020/11/10/Tax-Administration-Designing-a-Business-Continuity-Plan-for-an-Epidemic-49838>。

财政事务部的税收征管援助可针对具体国情提供建议。